

Audience publique du 7 janvier 2010

Recours formés par
la copropriété X. et Y. et par
Monsieur X. et Monsieur Y., Luxembourg
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg VIII
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

I. Revu la requête, inscrite sous le numéro 23435 du rôle, déposée le 17 septembre 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur X., demeurant à L-..., en sa qualité de « *mandataire officiel* » de la copropriété X. et Y., tendant à l'annulation des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2002 à 2004, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2004 et des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et au 1^{er} janvier 2004, émis par le bureau d'imposition Luxembourg VIII à l'égard de la copropriété X. et Y. le 4 janvier 2007 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 10 septembre 2008, par lequel le tribunal, après s'être déclaré compétent pour connaître du recours en réformation, l'a déclaré irrecevable pour défaut de qualité de son auteur, et a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 24 mars 2009 inscrit sous le numéro 24941C du rôle, ayant déclaré justifié l'appel dirigé contre le jugement précité du tribunal administratif du 10 septembre 2008, en réformant ledit jugement, en ce qu'il a été décidé par la Cour que c'était à tort que le tribunal avait déclaré le recours initial introduit par Monsieur X. irrecevable pour défaut de qualité de son auteur et en renvoyant l'affaire en vue de l'examen des autres questions de recevabilité et, le cas échéant, du fond du recours devant le tribunal administratif ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur X. en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie à l'audience publique du 15 juin 2009 ;

II. Vu la requête, inscrite sous le numéro 24906 du rôle, déposée le 14 octobre 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur X., préqualifié, et Monsieur Y., demeurant professionnellement à L-..., les deux agissant tant en leur nom personnel qu'en leur qualité de copropriétaires de la copropriété X. et Y., tendant à la réformation des bulletins

d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2002 à 2004, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2004 et des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et au 1^{er} janvier 2004, émis par le bureau d'imposition Luxembourg VIII à l'égard de la copropriété X. et Y. le 4 janvier 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 février 2009 par Messieurs X. et Y. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur X. en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie à l'audience publique du 15 juin 2009.

Monsieur X. et Monsieur Y. sont copropriétaires d'un immeuble situé à Luxembourg,

En date du 4 janvier 2007, le bureau d'imposition Luxembourg VIII de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la copropriété X. et Y. les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2002, 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002, 2003 et 2004, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et au 1^{er} janvier 2004.

Par lettre datée du 8 janvier 2007, Monsieur X., en sa qualité de « *mandataire officiel* » de la copropriété X. et Y., introduisit une réclamation contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation étant restée sans réponse, Monsieur X., en sa qualité de « *mandataire officiel* » de la copropriété X. et Y., a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 septembre 2007, un recours contentieux tendant, d'après le dispositif de la requête introductive d'instance, à l'annulation des bulletins d'impôt prévus du 4 janvier 2007.

Par jugement du 10 septembre 2008, le tribunal s'est déclaré compétent pour connaître du recours en réformation, mais a déclaré ledit recours irrecevable aux motifs essentiels que ce n'est pas la copropriété X. et Y. qui peut agir contre les bulletins litigieux, mais que seuls les copropriétaires pris individuellement sont en droit d'introduire une voie de recours et que Monsieur X. n'a pas qualité pour agir au nom de la copropriété. Le tribunal a encore déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation et il s'est déclaré incompétent pour connaître de la demande en sursis à exécution.

Par une seconde requête, déposée au greffe du tribunal administratif en date du 14 octobre 2008, Monsieur X. et Monsieur Y., agissant tant en leur nom personnel qu'au nom de la copropriété X. et Y., ont introduit un recours contentieux tendant à la réformation des bulletins d'impôt prévus du 4 janvier 2007.

Sur requête d'appel déposée le 21 octobre 2008 par Monsieur X. et Monsieur Y. à l'encontre du prédit jugement du tribunal administratif du 10 septembre 2008, la Cour administrative, par un arrêt du 24 mars 2009, a déclaré l'appel fondé et a réformé le jugement entrepris, en retenant que le recours initial n'était pas irrecevable pour défaut de qualité de son auteur et a renvoyé l'affaire devant le tribunal en vue de l'examen des autres questions d'irrecevabilité et, le cas échéant, du fond du recours.

La Cour administrative a en effet retenu que Monsieur X. avait la qualité de co-indivisaire chargé de la gestion de l'exploitation pour agir tant à l'encontre des bulletins litigieux d'établissement séparé et en commun et de fixation de la valeur unitaire qu'à l'encontre des bulletins de l'impôt commercial communal.

Dans la mesure où les deux recours introduits sous les numéros du rôle respectifs 23435 et 24906 mettent en cause les mêmes parties, sont dirigés contre les mêmes bulletins d'impôt précités du 4 janvier 2007 et s'appuient en substance sur les mêmes moyens, il convient, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre ces deux recours et d'y statuer par un seul et même jugement.

Quant au recours inscrit sous le numéro 23435 du rôle

Il convient en premier lieu de toiser la demande de l'Etat, telle que formulée par le délégué du gouvernement lors des plaidoiries à l'audience, tendant à se voir autoriser à déposer un mémoire supplémentaire dans les deux affaires.

Force est de constater que dans le cadre de ce recours, l'Etat a déposé un mémoire en réponse, dans lequel il s'est contenté de conclure uniquement sur la recevabilité du recours sans conclure quant au fond de l'affaire dans le délai légal. Le jugement précité du tribunal administratif du 10 septembre 2008, qui a déclaré le recours irrecevable pour défaut de qualité à agir dans le chef de Monsieur X., a été réformé suivant arrêt du 24 mars 2009 par la Cour administrative, qui a renvoyé l'affaire devant le tribunal administratif en vue de l'examen des autres questions de recevabilité et, le cas échéant, du fond du recours. L'Etat ne saurait partant être autorisé à déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position par rapport notamment au fond de l'affaire sous peine de contourner les règles procédurales tenant à la fourniture des mémoires dans les délais impartis et suivant le nombre prévu par la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. La demande telle que formulée par le délégué du gouvernement à l'audience des plaidoiries est partant à rejeter.

Le tribunal a soulevé à l'audience des plaidoiries la question de la recevabilité de ce recours en ce qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2002 qui fixe une cote d'impôt zéro.

Monsieur X. a conclu à la recevabilité du recours en ce qu'il vise ce bulletin en se prévalant du fait que ledit bulletin reprendrait le bénéfice commercial tel que fixé dans le bulletin d'établissement afférent comme base d'imposition.

Le recours est toutefois irrecevable dans la mesure où il entreprend le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2002, étant donné que ce bulletin fixe une cote d'impôt zéro et que le paragraphe 232 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ne reconnaît au contribuable un intérêt à agir que contre des bulletins d'impôt fixant une cote d'impôt positive.

Par contre, le recours est recevable en tant que dirigé contre les autres bulletins susvisés pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, il convient de relever que les moyens développés par Monsieur X. dans le cadre de son recours n° 23435 du rôle portent, outre sur la compétence du bureau d'imposition et le respect de certaines formes, sur la requalification des revenus de location de la copropriété en bénéfices commerciaux.

Il conclut ainsi à l'annulation des bulletins litigieux pour vices de forme graves.

Monsieur X. soutient en premier lieu que le bureau d'imposition qui a émis les bulletins litigieux n'aurait pas été territorialement compétent, en se prévalant des dispositions du paragraphe 79, alinéa 2 AO et, en ordre subsidiaire, des dispositions du règlement ministériel du 9 août 1993 tel que modifié, en faisant valoir que la copropriété X. et Y. ne constituerait pas une des entreprises pour lesquelles le bureau d'imposition Luxembourg VIII serait compétent. Il estime que le bureau d'imposition Luxembourg VII serait compétent au motif que l'unique immeuble de la copropriété serait situé à

Ce moyen sera examiné plus en avant, étant donné que la compétence du bureau d'imposition dépend aussi de la réponse à donner à la question de savoir si les opérations immobilières effectuées par la copropriété X. et Y. constituent une entreprise commerciale relevant du champ de compétence du bureau d'imposition Luxembourg VIII.

Monsieur X. reproche ensuite au bureau d'imposition le non-respect du paragraphe 205 (3) AO en ce que les « *wesentliche Abweichungen* » face aux déclarations de la copropriété X. et Y. lui auraient été communiquées par lettre datée du 8 décembre 2006 et qu'en raison d'un séjour à l'étranger, il n'aurait pu en prendre connaissance qu'à son retour, soit le 18 décembre 2006. Il aurait néanmoins réussi à répondre par un courrier daté du 27 décembre 2006, tandis que les bulletins auraient déjà été contresignés par le préposé ou par le préposé-adjoint le 29 décembre 2006. Il critique qu'il n'aurait en fait disposé que d'un délai effectif de 10 jours pour répondre quant aux redressements envisagés par le bureau d'imposition, délai qu'il juge insuffisant au vu des instructions du directeur des Contributions directes prévoyant un délai de trois à quatre semaines. Il reproche également au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte de ses objections et d'avoir ainsi vidé la disposition du paragraphe 205 (3) AO de sa substance et de ne pas avoir épuisé sa mission d'investigation à charge et à décharge, telle que prévue par le paragraphe 204 (1) 1 AO.

Le paragraphe 204 (1) AO dispose que: « *das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen* ».

Le paragraphe 205 (3) AO dispose que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette seconde disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il envisage de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Elle constitue ainsi une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

Le droit d'être entendu préalablement (« .. *zur vorherigen Äusserung..* ») implique nécessairement que l'administration laisse au contribuable concerné un laps de temps suffisant pour lui permettre de prendre connaissance des redressements avancés par le bureau d'imposition et de réunir, le cas échéant, les éléments de fait et de droit qu'il estime nécessaires afin de pouvoir exercer utilement son droit de soumettre son point de vue au bureau d'imposition avant la prise de décision afférente.

En l'espèce, au vu des éléments et pièces du dossier fiscal, il convient en premier lieu de constater que le bureau d'imposition a soumis, en conformité avec le paragraphe 205 (3) AO, par un courrier datant du 8 décembre 2006, à la copropriété X. et Y., les points par rapport auxquels les établissements en commun des revenus des exercices 2002 à 2004 différaient des déclarations d'impôt remises. Il ressort ainsi dudit courrier que le bureau d'imposition a considéré que les opérations d'achat et de vente dans l'immeuble situé à Luxembourg,, sortaient du cadre de la gestion normale du patrimoine privé et que les critères de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) étaient remplis, de sorte que cette activité était à considérer comme activité commerciale et que l'immeuble était à considérer comme bien investi par destination et était à inclure au capital d'exploitation. Le même courrier a encore indiqué les montants retenus du bénéfice commercial et de l'impôt commercial communal dû pour les années fiscales respectives. En outre, par le biais de ce courrier, le bureau d'imposition invita la copropriété à présenter ses éventuelles observations pour le 2 janvier 2007 au plus tard. Il ressort par ailleurs des éléments du dossier fiscal que Monsieur X. a pris position sur les redressements envisagés par le bureau d'imposition, par courrier du 27 décembre 2006, parvenu le 28 décembre 2006 au bureau d'imposition Luxembourg VIII.

Il convient tout d'abord de relever que Monsieur X. disposait d'un délai de trois semaines pour prendre position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 8 décembre 2006 qui lui laissait un délai pour le 2 janvier 2007 au plus tard pour soumettre ses observations éventuelles. S'il n'est pas contesté en cause que ce délai a effectivement été abrégé en raison de l'absence de Monsieur X. du pays à cette époque, rien n'empêchait toutefois celui-ci, à son retour de l'étranger, de solliciter une rallonge du délai pour prendre position par rapport aux redressements envisagés par le bureau d'imposition. D'autre part, il convient de retenir que Monsieur X. a pu user de son droit à être entendu préalablement à travers sa lettre du 27 décembre 2006, entrée au bureau d'imposition le 28 décembre 2006, soit avant l'expiration du délai consenti, par laquelle il a pris position de manière circonstanciée sans alléguer une impossibilité de compréhension et sans formuler une demande d'informations complémentaires sur ce point, de sorte qu'il ne saurait dès lors se prévaloir d'une violation de ses droits de la défense. Quant à l'allégation de Monsieur X. que les bulletins auraient été contresignés par le préposé ou le préposé-adjoint du bureau d'imposition déjà en date du 29 décembre 2006, soit avant l'expiration du délai lui accordé pour prendre position, force est de constater qu'il n'avance aucun élément concret pour démontrer cette allégation, qui est d'ailleurs contredite par les bulletins litigieux qui sont tous datés du 4 janvier 2007.

Le moyen tiré d'une violation du paragraphe 205 (3) AO laisse partant d'être fondé.

S'il est encore vrai que le bureau d'imposition n'a pas tenu compte des objections communiquées par Monsieur X. par la prédite lettre du 27 décembre 2006, en ce qu'il a procédé à la requalification des revenus de location déclarés par la copropriété X. et Y. en bénéfices commerciaux, le simple fait que le bureau d'imposition n'a pas suivi ses objections n'est pas, à lui seul, suffisant pour conclure à un défaut dans le chef du bureau d'imposition d'instruire tant à charge qu'à décharge du contribuable et partant à une violation du paragraphe 204 (1) AO.

En troisième lieu, Monsieur X. fait valoir que le bureau d'imposition, en indiquant sur les bulletins la remarque suivant laquelle l'imposition tiendrait compte des redressements qui auraient été communiqués par lettre séparée, n'aurait pas respecté les prescriptions du paragraphe 211 (2) n° 4 AO, ce qui devrait entraîner l'annulation des bulletins litigieux. Il estime ainsi que le bureau d'imposition l'aurait mis dans l'impossibilité de vérifier ce qui a effectivement été modifié, entraînant une violation de ses droits de la défense.

Aux termes du paragraphe 211 (2) n° 4 AO, les bulletins d'impôt « *müssen ferner enthalten : ... 4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist* ».

Il se dégage de cette disposition que le bureau d'imposition est obligé d'indiquer au contribuable les éléments sur lesquels l'imposition diffère, en sa défaveur, par rapport aux déclarations déposées.

En l'espèce, le bureau d'imposition s'est contenté d'indiquer sur les bulletins de l'impôt commercial communal litigieux au titre des points sur lesquels l'imposition s'écarte des déclarations d'impôt que l'imposition tient compte des redressements qui ont été communiqués par lettre séparée.

Le fait que le bureau d'imposition opère ainsi un renvoi à un courrier séparé n'est pas de nature à entacher les bulletins d'illégalité dès lors que Monsieur X. a ainsi effectivement reçu communication des redressements, ce qui n'est pas contesté en cause.

Pour le surplus, il convient de relever que le non-respect de l'obligation d'indiquer les éléments s'écartant de la déclaration fiscale du contribuable n'entraîne pas l'annulation du bulletin, mais la suspension du délai de recours. En effet, la sanction du non-respect de cette formalité est expressément prévue par le paragraphe 246 (3) AO qui instaure comme seule sanction que le délai pour introduire une voie de recours ne commence pas à courir, de manière que le moyen tiré d'une violation du paragraphe 211 (2) AO est à rejeter (cf. trib. adm. 10 juillet 2006, n° 19410 du rôle, Pas.adm. 2008, V° Impôts n° 408).

Quant à la légalité interne des bulletins d'impôt critiqués, Monsieur X. conteste la requalification des revenus de location de la copropriété X. et Y. en bénéfices commerciaux imposés. Il fait valoir que la notion de gestion normale d'un patrimoine privé n'exclurait pas qu'il puisse y avoir des mutations, tant que la gestion du patrimoine privé ait pour but principal de recueillir des fruits. De même, la seule importance du patrimoine ne permettrait pas non plus de conclure à l'absence d'une gestion normale d'un patrimoine privé et à l'existence d'une activité commerciale. Il donne ensuite à considérer que leur « *patrimoine, orienté principalement voire exclusivement vers une jouissance de ses fruits à long terme par la perception de revenus locatifs sur base d'un portefeuille d'immeubles sélectionnés d'après des critères rigoureux et changeants suivant la situation de marché, n'est pas seulement conservé dans sa substance* » mais que « *leur méthode de gestion a pour but primordial l'augmentation des sources, donc des immeubles, procurant un revenu de location (...) en*

adaptant le portefeuille aux situations du marché de la location tout en profitant d'opportunités qui se présentent ». Il en déduit que les ventes d'immeubles effectuées ne pourraient pas être considérées comme exploitation de la substance du patrimoine par transfert définitif d'éléments substantiels de leur fortune vers d'autres affectations, alors que le produit des ventes aurait toujours servi, après remboursement des crédits relatifs aux objets vendus à l'acquisition ou à l'amélioration d'immeubles plus importants et mieux adaptés à la location à long terme que les immeubles vendus. Le demandeur se prévaut ensuite des dispositions de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, désignée ci-après par la « loi du 30 juillet 2002 », en vertu desquelles le contribuable n'aurait plus d'intérêt fiscal à attendre la fin de la période de deux ans avant de vendre un immeuble, les ventes d'immeubles effectuées peu de temps après leur acquisition étant imposées au quart du taux global sur base de l'article 99bis LIR. Il soutient que sans cette loi, la copropriété n'aurait pas procédé à ces ventes d'immeubles.

Monsieur X. conteste en substance la décision du bureau d'imposition de requalifier les revenus nets de location déclarés par la copropriété X. et Y. en bénéfices commerciaux. Il fait plaider que les opérations d'achat et de vente effectuées par la copropriété au cours des années 2002 à 2004 ne dépasseraient pas le cadre de la gestion normale du patrimoine privé et ne constitueraient dès lors pas des activités commerciales. Il explique que la copropriété, en procédant aux ventes immobilières litigieuses, aurait simplement voulu profiter des nouvelles mesures fiscalement plus avantageuses introduites par la loi du 30 juillet 2002 et destinées notamment à inciter la mise sur le marché d'immeubles d'habitation.

Il convient tout d'abord de relever que Monsieur X. se limite à contester de manière générale que les conditions pour retenir la qualification d'activité commerciale soient remplies dans le chef de la copropriété, sans apporter de quelconques précisions quant aux circonstances des différentes opérations immobilières litigieuses et sans verser une quelconque pièce permettant au tribunal d'apprécier de lui-même celles-ci, le demandeur n'ayant par ailleurs pas procédé à une quelconque ventilation ou précision de ses moyens en fonction des trois années d'imposition dont s'agit, ni procédé à une ventilation de ses moyens en fonction de la nature des opérations immobilières en question (achats-ventes ou locations), ni même identifié les opérations immobilières litigieuses.

Il ressort cependant des éléments et pièces du dossier fiscal que Messieurs X. et Y., chacun pour la moitié, ont acquis le 27 novembre 2002 une maison de rapport de quatre étages située à Luxembourg,, au prix de 639.570 euros. L'année suivante, en date du 12 décembre 2003, la copropriété a vendu deux appartements dans ledit immeuble à savoir l'appartement du 1^{er} étage et celui du 3^e étage. En 2004, la copropriété a encore cédé l'appartement du 2^e étage dans le même immeuble, de sorte qu'elle n'a gardé que le local commercial situé au rez-de-chaussée.

L'article 14, alinéa 1^{er} LIR dispose qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale...* ».

Le tribunal doit dès lors examiner les transactions immobilières litigieuses ci-dessus décrites sous l'angle de vue de l'existence cumulative des quatre critères de la loi dont l'existence simultanée définit l'entreprise commerciale et exclut la thèse soutenue par le demandeur de la simple gestion de la fortune privée.

Il résulte des éléments de fait de la cause que parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Il résulte des travaux préparatoires de la LIR concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées*¹ », le même commentaire de l'article 14 précisant que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».

En l'espèce, force est de constater que la copropriété X. et Y., après avoir acquis vers la fin de l'année 2002 une maison de rapport, a procédé à vendre l'année d'après, soit en 2003, deux des quatre appartements détenus et, en 2004, un autre appartement. Il convient ainsi de relever la fréquence des ventes et la courte période de détention des immeubles cédés.

Par ailleurs, si l'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de générer ainsi des revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location², il convient cependant, en ce qui concerne cette dernière condition dégagée par la jurisprudence, de relever que Monsieur X. a indiqué comme motivation à la base des différentes ventes opérées en 2003 et 2004 d'avoir voulu profiter des mesures fiscalement plus avantageuses offertes par la loi du 30 juillet 2002, ainsi que cela ressort aussi des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2003 et 2004 où un bénéfice de cession résultant d'une opération de spéculation au sens de l'article 99bis LIR a été déclaré.

Or, si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles³.

En l'espèce, il résulte tant de la courte période de détention des différents immeubles vendus tant en 2003 et en 2004 que de la qualification retenue par Monsieur X. lui-même

¹ Projet de loi n° 571⁴, commentaire des articles, p. 18.

² « *Private Vermögensverwaltung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anzunehmen, solange sich die Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. ... Die Veräußerung von Grundbesitz ist daher der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige damit höhere Erträge aus dem vorhandenen Vermögen anstrebt. Veräußert er dagegen den Grundbesitz, um Substanzwertsteigerungen auszunutzen, wird er gewerblich tätig* » (BFH, arrêt du 18 janvier 1989, BStBl 1990, II, 1051, 1052).

³ H. Dostert et E. Stoffel, op. Cit., pp.15 et 16.

d'opérations spéculatives au sens de l'article 99bis LIR que lesdites opérations constituaient bien des opérations poursuivant une « *Ausnutzung substantieller Vermögenswerte* ».

Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement la courte période de détention des immeubles, il convient de souligner que selon le *Bundesfinanzhof*, c'est essentiellement le nombre des acquisitions (ou constructions) d'immeubles, ainsi que le fait qu'elles soient *rapidement* suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer gestion d'un patrimoine privé et entreprise commerciale⁴, la revente rapide des objets (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de *cinq ans* à partir de l'acquisition de l'objet en question : « *Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt*⁵ ».

En l'espèce, force est de constater que les trois immeubles vendus en 2003 et 2004 avaient été acquis vers la fin de l'année 2002, soit moins de deux ans auparavant.

Il s'ensuit que la courte période de détention de ces immeubles constitue un indice de commercialité de l'activité de la copropriété X. et Y..

Cette même approche a encore récemment été appliquée par la Cour administrative qui a retenu que lorsque des opérations immobilières d'une envergure indéniable ont été opérées dans un court laps de temps en impliquant des mutations importantes au niveau du patrimoine immobilier de la personne procédant à ces opérations, un dépassement du cadre de la simple gestion d'un patrimoine privé peut en être déduit : « *En effet, le but recherché paraît avoir été moins la recherche d'une conservation et d'une jouissance à long terme desdites propriétés immobilières, mais essentiellement une valorisation rapide du patrimoine moyennant ces mutations, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale*⁶ ».

En ce qui concerne les trois autres critères d'appréciation cités ci-dessus, il y a lieu de souligner que la participation à la vie économique générale implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées⁷.

En l'espèce, à travers les opérations de vente réalisées, il y a lieu de conclure que la copropriété X. et Y. a participé à la vie économique générale, étant donné qu'elle a acquis ces immeubles pour les donner en location à des tiers pour ensuite les revendre, participant de la sorte à l'échange général des biens et prestations, perceptible au public. En effet, même si d'après les allégations de Monsieur X., aucune publicité n'a été faite, il convient toutefois

⁴ BFH, arrêt précité, p.1052-1053.

⁵ BFH, arrêt du 22 mars 1990, BStBl 1990, II, 637, 638, avec de nombreuses références de jurisprudence.

⁶ Cour adm. 10 avril 2008, n° 23722C.

⁷ Trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 74.

d'admettre que l'activité de préparation et la conclusion des ventes des appartements a été d'une notoriété certaine et est suffisamment caractérisée pour constituer l'élément de la participation au trafic économique général.

Quant au critère de l'indépendance, celui-ci est également donné en l'espèce, les copropriétaires n'étant pas dans des liens d'une occupation salariale.

Enfin, en ce qui concerne le but de lucre, un tel but est également donné en l'espèce étant donné que Monsieur X. a lui-même déclaré vouloir percevoir des recettes de loyers et augmenter le patrimoine immobilier. D'autre part, un tel but, outre de se dégager d'ores et déjà du caractère spéculatif avéré de certaines opérations, il y a lieu de retenir que les opérations litigieuses ont dégagé un bénéfice, les différentes ventes s'étant toutes soldées par une plus-value.

Sur base des considérations qui précèdent, le tribunal arrive à la même conclusion que le bureau d'imposition, à savoir que dans les circonstances particulières de l'espèce, telles qu'elles ressortent du dossier fiscal, les activités immobilières de la copropriété X. et Y. s'analysent en des activités commerciales, de sorte que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a procédé à la requalification et à l'imposition des bénéfices afférents et que le recours est partant à rejeter sur ce point.

En ce qui concerne encore le moyen soulevé par Monsieur X. tiré de l'incompétence territoriale du bureau d'imposition Luxembourg VIII en ce que la copropriété X. et Y. ne constituerait ni une entreprise, ni une entreprise de construction ou de promotion immobilière, il échet de rappeler que la compétence des bureaux d'imposition de la section des personnes physiques établis à Luxembourg-Ville est régie, hormis leurs compétences territoriales, en spécialité par le règlement ministériel du 9 août 1993 tel que modifié.

Aux termes du point 8 dudit règlement ministériel, le bureau d'imposition Luxembourg VIII a en son attribution la compétence spéciale pour les contribuables exploitant une entreprise de construction et de promotion immobilière située dans les secteurs de compétence territoriale des bureaux d'imposition I à IX.

Au vu de la conclusion ci-avant dégagée que la copropriété X. et Y. constitue une entreprise commerciale au sens fiscal et qu'elle s'adonne à des activités d'achat et de vente d'immeubles, l'attribution en compétence du dossier fiscal de la copropriété revient au bureau d'imposition Luxembourg VIII, en son ressort spécial des entrepreneurs et promoteurs immobiliers, et le moyen afférent est partant à rejeter comme non fondé.

En ordre subsidiaire, pour le cas où la qualification de bénéfice commercial serait retenue, Monsieur X. expose que le bureau d'imposition n'a pas procédé à la déduction des cotisations sociales légalement obligatoires, telle que prévue par le paragraphe 11, alinéa 2 de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal, communément appelée « Gewerbesteuergesetz », en abrégé « GewStG », dont les montants pourraient facilement être retrouvés dans les dossiers personnels des deux copropriétaires auprès de leurs bureaux d'imposition respectifs. Il reproche également au bureau d'imposition d'avoir intégré à tort les intérêts créditeurs d'un placement à terme privé dans le montant du bénéfice commercial, alors que ces intérêts seraient imposables comme revenus de capitaux au sens de l'article 97 LIR.

Force est au tribunal de constater que Monsieur X. se borne à énoncer ces reproches à l'adresse du bureau d'imposition sans apporter de quelconques précisions quant aux montants

ainsi mis en cause, et sans verser une quelconque pièce permettant au tribunal d'apprécier de lui-même celles-ci, Monsieur X. n'ayant par ailleurs pas procédé à une quelconque ventilation ou précision de ses moyens en fonction des trois années d'imposition dont s'agit. Or, il appartient au demandeur de formuler les moyens à la base de son recours avec une précision telle que le tribunal appelé à statuer soit mis en mesure d'analyser *in concreto* la légalité des bulletins critiqués. Aussi, il incombe au demandeur de fournir les éléments concrets sur lesquels il se base aux fins de voir établir l'illégalité qu'il allègue et de formuler les conclusions. En l'absence de ces précisions, il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base des commentaires du demandeur, de sorte que le recours est également à rejeter en ce qui concerne ces reproches.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

Quant au recours inscrit sous le numéro 24906 du rôle

Comme relevé ci-avant, Messieurs X. et Y., agissant tant en leur nom personnel que pour le compte de la copropriété X. et Y., ont encore déposé le 14 octobre 2008 un recours inscrit sous le numéro 24906 du rôle, tendant à la réformation des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2002 à 2004, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2004 et des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et au 1^{er} janvier 2004, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 à l'égard de la copropriété X. et Y. le 4 janvier 2007.

Sur question afférente posée par le tribunal lors des plaidoiries à l'audience publique du 15 juin 2009 au vu de ce que ledit recours est dirigé contre les mêmes bulletins que ceux qui font l'objet du recours inscrit sous le numéro 23435 du rôle, Monsieur X. a déclaré que ledit recours n'avait été formulé qu'à titre subsidiaire, étant donné que le recours initial avait été déclaré irrecevable pour défaut de qualité de son auteur par le jugement précité du tribunal administratif du 10 septembre 2008 et en attendant l'issue de l'appel interjeté contre le jugement d'irrecevabilité.

Comme retenu cependant ci-avant, le jugement du tribunal administratif du 10 septembre 2008 ayant déclaré irrecevable le recours introduit par Monsieur X. pour le compte de la copropriété X. et Y. pour défaut de qualité de son auteur, a été réformé par un arrêt de la Cour administrative du 24 mars 2009 qui a retenu la qualité de Monsieur X. pour recourir contre les bulletins d'impôt litigieux et elle a renvoyé l'affaire devant le tribunal administratif, de sorte que le second recours, formulé à titre subsidiaire, n'a plus de raison d'être.

Il résulte dès lors des développements qui précèdent qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours superfétatoire inscrit sous le numéro 24906 du rôle.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

prononce la jonction des recours inscrits sous les numéros du rôle respectifs 23435 et 24906 ;

rejette la demande de l'Etat tendant à se voir autoriser à déposer un mémoire supplémentaire ;

déclare le recours en réformation introduit sous le numéro 23435 du rôle irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation inscrit sous le numéro 23435 en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

déclare superfétatoire le recours introduit à titre subsidiaire sous le numéro 24906 du rôle ;

condamne les demandeurs aux frais des deux rôles.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 7 janvier 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler